Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31295 du rôle
Inscrit le 16 août 2012

Audience publique du 14 novembre 2012

Recours formé par la société anonyme ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31295 du rôle et déposée le 16 août 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de … sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à l'annulation sinon à la réformation d'une décision du 17 juillet 2012 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 septembre 2012 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 26 septembre 2012 ordonnant la production de mémoires supplémentaires ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 4 octobre 2012 par Maître Charles Duro au nom et pour compte de la société anonyme ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 octobre 2012.

Le 17 juillet 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ...», une demande de lui fournir des renseignements relatifs à un prêt qu'elle aurait accordé à la société civile immobilière de droit français ..., ci-après dénommée « la ... », établie à …, et des renseignements concernant les liens qu'elle détiendrait avec un dénommé Monsieur ..., gérant de la ..., au motif que la société ... précitée ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite demande étant libellée comme suit :

« Madame / Monsieur,

Suite à une demande d'échange de renseignements du 23 avril 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 août 2012 au plus tard.

Identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle en France :

...
Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société de droit français ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal par les autorités françaises. La société ... a accordé, depuis janvier 2008, un prêt à la société ... en vue de l'acquisition d'un immeuble. Le gérant de la société ..., Monsieur ..., qui fait également l'objet d'un contrôle par les autorités françaises, aurait également des intérêts dans la société ...SA. Les autorités françaises ont besoin d'informations au sujet de la réalité et de l'existence du prêt en question, ainsi que des liens entre le gérant de ... et la société ...SA.

La demande vise à déterminer les revenus professionnels et l'impôt sur les sociétés du contribuable français.

Veuillez nous fournir les informations suivantes pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- *Veuillez fournir le détail des immobilisations incorporelles figurant sur les bilans de 2010 et 2011 de la société ...SA (date, prix d'acquisition, mode de financement, rendements, etc.).*
- *Veuillez fournir des renseignements sur le prêt accordé à ... par la société ...SA (date, montant, parties au contrat, forme du prêt, garanties éventuelles, modalités de remboursement, taux d'intérêts, ressources propres etc.).*
- *Veuillez préciser les liens éventuels existants entre Monsieur ... et la société ...SA.*
- *Veuillez fournir copies de tout document pertinent en relation avec la présente demande d'informations.*

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments très distingués ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 août 2012, la société ...a fait introduire un recours tendant à l'annulation sinon à la réformation de la décision précitée du directeur du 17 juillet 2012.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait en premier lieu valoir que les dispositions de « *droit commun* » en matière d'échange de renseignements en matière fiscale seraient applicables aux deux premières questions posées par le directeur dans la mesure où, d'un côté, elles porteraient sur des faits tant antérieurs que postérieurs à l'application de l'Avenant à la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et établir des règles de l'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur fortune le 1er avril 1958, désignées ci-après par « la Convention » et « l'Avenant », signé à Paris le 3 juin 2009 et ratifié à travers la loi du 31 mars 2010 portant approbation des convention fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », à savoir à la date du 1er janvier 2010, et, de l'autre côté, se basant sur une jurisprudence du tribunal administratif du 12 décembre 2011, n° 28742 du rôle, en de pareils cas, le principe de l'unicité de procédure exigerait que toute la question afférente serait régie par les dispositions du droit commun concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directes.

En ce qui concerne les deux dernières questions posées par le directeur, la demanderesse estime que la loi du 31 mars 2010 serait applicable.

La demanderesse en tire la conclusion que les deux premières demandes posées par le directeur ne concerneraient pas le recours sous analyse, étant donné que conformément au droit commun applicable en la matière, les contestations relatives à la communication de ces renseignements devraient être introduites, dans un premier temps, sous forme d'un recours hiérarchique. Elle estime partant que l'objet du présent recours se limiterait à la réformation sinon à l'annulation des seuls volets de la demande directoriale déférée ayant trait aux deux dernières questions.

Le délégué du gouvernement estime, sur base du constat que la demande concernerait exclusivement les revenus postérieurs au 1er janvier 2010, que l'entièreté de la procédure sous analyse serait régie par la loi du 31 mars 2010.

Force est de prime abord au tribunal de constater que le moyen tenant à la loi applicable *ratione temporis* à la demande directoriale déférée est, en l'espèce, directement lié à la question de sa compétence, ainsi que de la recevabilité de la requête introductive d'instance et de son objet dans la mesure où un recours contentieux contre une décision directoriale prise en la présente matière sous le régime antérieur à l'Avenant et à la loi du 31 mars 2010 est conditionné par une réclamation préalable devant le directeur, tandis que la loi du 31 mars 2010 prévoit un recours devant le tribunal administratif contre les décisions prises sous le régime issu de l'Avenant.

Par ailleurs, force est de constater, indépendamment de la question relative à la loi applicable en l'espèce, que le demandeur limite son recours, conformément au dispositif de la requête introductive, auquel le tribunal est seul tenu et qui le lie quant à l'étendue du recours, c'est-à-dire quant à son objet, étant par ailleurs relevé que le recours a été formulé et introduit

par un professionnel de la postulation, de manière non équivoque au volet de la décision directoriale relatif aux deux dernières questions posées dans la décision directoriale déférée, à savoir celle concernant les liens entre Monsieur ... et la demanderesse et celle ayant trait à la communication des pièces afférentes.

Le tribunal n'étant ainsi pas saisi du volet de la décision directoriale déférée ayant trait aux deux premières questions posées, l'analyse du moyen ayant trait à la loi applicable sera, par conséquent, également limitée au volet de la décision relative aux deux dernières questions précitées.

A cet égard, il résulte des enseignements de la Cour administrative que dans le cadre des relations avec la France, les principes et la procédure spécifique instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 sont applicables depuis le 29 octobre 2010 à toute demande de renseignements de la part des autorités françaises portant sur toute période commençant à partir du 1er janvier 2010.[1]

En l'espèce, la demande directoriale déférée spécifie expressément qu'elle est limitée aux informations concernant « *la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011* », de sorte à porter exclusivement sur des faits datant postérieurement au 1er janvier 2010 précitée. Dès lors, le tribunal est amené à conclure que la loi du 31 mars 2010 trouve application au volet de la décision faisant l'objet du présent recours.

Aux termes de l'article 6, paragraphe 1 de la loi du 31 mars 2010 : « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné.*

Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (…) », l'article 4 sus-visé visant la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dans la mesure où aucune disposition légale ne prévoit la possibilité d'exercer un recours au fond contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, le demandeur a valablement pu introduire un recours en annulation contre le volet de la décision sous examen. Le recours en annulation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a partant pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en réformation.

A titre liminaire, force est au tribunal de relever qu'au dispositif de la requête introductive d'instance la demanderesse, estimant que ses droits de la défense auraient été violés dans la mesure où elle aurait dû introduire le présent recours sans avoir eu la possibilité

---

[1] Voir CA 9 février 2012, n° 29655C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

de prendre connaissance de la demande des autorités françaises, sollicite la communication respectivement le dépôt de la pièce précitée afin qu'elle puisse en prendre connaissance.

Etant donné que la demande des autorités françaises a été déposée par le délégué du gouvernement conjointement au dépôt du mémoire en réponse et que la demanderesse a pu prendre position par rapport à cette pièce dans le cadre du mémoire supplémentaire ordonné par le tribunal, la demanderesse, sur question afférente du tribunal lors de l'audience publique du 17 octobre 2012, a déclaré renoncer à sa demande en communication de la pièce litigieuse, ainsi qu'au moyen aux termes duquel le demandeur conclut à la violation du principe des droits de la défense et du principe de l'égalité des armes. Il y a partant lieu de lui en donner actes.

En ce qui concerne la première des deux catégories de renseignements demandés et qui font l'objet des présents recours, à savoir la demande de fournir des renseignements sur les prétendus liens entre Monsieur ... et la demanderesse, elle donne à considérer que si la demande française identifie certes la personne faisant l'objet d'un contrôle fiscal comme étant la société ..., le fisc français s'intéresserait en réalité aux relations entre elle-même et Monsieur …. Elle en conclut que le contrôle fiscal de la ... servirait de prétexte et de justification à une enquête du fisc français visant en réalité un autre contribuable, de sorte que la procédure de l'échange de renseignements sur base de la Convention serait détournée par les autorités françaises. La demanderesse en conclut que les autorités auraient commis un détournement de pouvoir, sinon un excès de pouvoir.

D'autre part, une demande de renseignements adressée à son encontre dans le cadre d'un contrôle fiscal de Monsieur … devrait formellement reposer à titre préalable sur un lien certain entre ce dernier et la société .... A défaut d'établissement d'un tel lien, la demande serait à considérer comme non pertinente, non précise et ne saurait viser un cas concret, de sorte à être qualifiée de « *pêche aux informations* ».

Quant à la deuxième catégorie de renseignements demandés et qui fait l'objet du présent recours, à savoir une demande de communication de « *tout document pertinent* », la demanderesse fait valoir qu'une telle demande ne serait pas suffisamment précise et ne viserait pas un cas concret, de sorte qu'elle serait également à qualifier de « *pêche aux informations* ».

Elle estime par ailleurs que l'article 22 de la Convention imposerait que l'autorité requérante fournisse un certain nombre d'informations qui, en l'espèce, feraient défaut, de sorte que la pertinence vraisemblable des informations demandées ne serait pas démontrée.

Le délégué du gouvernement estime que la décision déférée serait régulière tant quant à la forme que quant au fond et qu'elle aurait été prise dans le respect et en conformité avec la loi du 31 mars 2010. Il fait plus particulièrement valoir que la décision déférée contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir la société de droit français ... et Monsieur ..., associé majoritaire et gérant unique de la société .... Par ailleurs, la décision déférée ferait également référence à la société ... qui constituerait un autre maillon de la structure sociétaire mise en place par Monsieur …. En outre, le lien entre la demanderesse et l'Etat requis, en l'espèce le lien entre les sociétés ... et ...et ..., d'un côté, et Monsieur …, associé unique et bénéficiaire de ces sociétés, de l'autre côté, aurait été clairement établi par les autorités compétentes françaises.

Force est de relever que le rôle du tribunal en la matière est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[2]

En l'espèce, force est au tribunal de constater que la décision déférée est suffisamment précise tant en ce qui concerne les noms des personnes visées par les autorités françaises qu'en ce qui concerne la nature des liens dont les autorités françaises soupçonnent l'existence pour ainsi constituer des indices suffisants pour fonder le soupçon légitime qu'au vu de l'implication de Monsieur … tant dans la société de droit français ... que dans celle de droit luxembourgeois, en l'occurrence la demanderesse, des liens sont susceptibles d'exister entre ces différentes personnes.

En effet, la demande française précise que Monsieur … serait le gérant unique de la société de droit français ... et détiendrait 80% des parts sociales de cette dernière et qu'il serait parallèlement l'administrateur unique de la société .... Par ailleurs, la demande précise que la demanderesse aurait prêté une somme d'argent à la société de droit français ... pour lui permettre d'acquérir un immeuble et que la société de droit français ... aurait emprunté également une somme à une autre société luxembourgeoise à savoir la société ...

Il suit des développements qui précèdent que le tribunal est amené à conclure que la décision déférée est suffisamment spécifique et précise, de sorte à être conforme à la Convention et à l'Avenant et qu'elle respecte ainsi la condition de la pertinence vraisemblable, sans que le tribunal ne puisse déceler un indice permettant de conclure à l'existence d'une « pêche aux renseignements ».

Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Quant au reproche de la demanderesse que la demande l'invitant à fournir tous documents pertinents seraient trop vague, force est au tribunal de conclure que la demande directoriale déférée de fournir une copie de tout document pertinent est à interpréter en ce sens qu'elle est circonscrite dans le cadre strict des différentes catégories de renseignements demandés et faisant l'objet du présent recours , de sorte que les documents à transmettre ne sauraient avoir trait à d'autres faits que ceux expressément visés par la demande, à savoir en l'occurrence d'éclaircir les liens existants entre Monsieur … et la demanderesse. Il s'ensuit qu'une demande étroitement limitée et liée à l'objet de l'espèce ne saurait être qualifiée de trop vague.

---

[2] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

Le moyen afférent laisse partant d'être fondé.

Finalement la demanderesse fait valoir que la demande française ferait état du fait que Monsieur … serait résident fiscal suisse depuis le 24 avril 2011, de sorte qu'il serait évident que le Luxembourg ne saurait fournir les données demandées par la France concernant un résident d'un pays tiers qui ne serait assujetti à l'impôt dans aucune des parties contractantes. Dans ces circonstances, le tribunal ne pourrait que constater la limitation de la compétence territoriale des parties contractantes et annuler la demande déférée.

A cet égard, le délégué du gouvernement fait valoir que d'après le droit fiscal français, les sociétés civiles immobilières constitueraient des sociétés dites fiscalement transparentes, c'est-à-dire que ce seraient les associés qui sont personnellement redevables de l'impôt en fonction de leur catégorie d'imposition et à due proportion de leur participation au capital et qu'en l'occurrence l'associé, qui serait une personne physique, serait imposée selon les règles des revenus fonciers. Ainsi, dans la mesure où il ne serait pas contesté que Monsieur … serait l'associé majoritaire et gérant unique de la société ..., il serait personnellement redevable de l'impôt dû en France par la société .... Partant, un contribuable non résident en France pourrait très bien avoir des revenus de sources françaises qui sont imposables en France.

A ce sujet, l'autorité compétente française aurait été très claire en ce qu'elle indique formellement dans la demande litigieuse que Monsieur … ferait également l'objet d'un contrôle de la part des services français sur ses revenus de source française.

Finalement, s'il serait vrai que la demande de renseignement française litigieuse serait limitée à l'obtention de renseignements relatifs à la société anonyme de droit luxembourgeois ..., Monsieur … ne serait pas à considérer comme tiers étranger au contrôle fiscal français et surtout pas par rapport à la demande de renseignement précitée.

A cet égard, force est au tribunal de constater que les explications fournies par l'autorité française dans le cadre de la demande initiale, en l'occurrence la description des liens de Monsieur … avec les sociétés visées, c'est-à-dire la société faisant l'objet d'un contrôle en France et la société à laquelle les renseignements ont été demandés, ainsi que l'information que Monsieur … ferait également l'objet d'un contrôle en France, ensemble avec les explications du délégué du gouvernement, sont suffisantes pour conclure que la demande satisfait à la condition de pertinence vraisemblable précitée.

Cette conclusion n'est pas énervée par les explications de la demanderesse qu'en l'espèce la société civile immobilière française ne serait pas forcément une société fiscalement transparente, dans la mesure où, à défaut de pièces tant quant à la nature juridique de la société que quant régime fiscal français lui applicable, ces explications ne permettent pas de remettre en cause l'appréciation dégagée ci-avant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours principal en annulation recevable en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en réformation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 14 novembre 2012 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

Claudine Meili Claude Fellens